

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.578/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004716542-71	
Impugnação:	40.010160808-31	
Impugnante:	Comércio de Carnes e Derivados JE Ltda	
	IE: 062400624.00-81	
Coobrigado:	Eudes da Silva	
	CPF: 378.540.386-00	
Origem:	DFT/Juiz de Fora - 2	

EMENTA

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - OMISSÃO DE RECEITA - CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. Constatadas saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, apuradas mediante confronto entre os valores das operações informadas nas DIMPs - Declarações de Informações de Meios de Pagamento com os valores declarados pela Contribuinte como faturamento, conforme PGDASD - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório. Procedimento considerado tecnicamente idôneo, nos termos do art. 194, incisos I e VII do RICMS/02 (art. 159, incisos I e VII do RICMS/23). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado art. 55.

MERCADORIA - ENTRADA DESACOBERTADA - CONCLUSÃO FISCAL - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatadas entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentos fiscais, apuradas por intermédio do procedimento “conclusão fiscal”, nos termos do art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 (art. 159, inciso V, do RICMS/23). Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado art. 55. Infração plenamente caracterizada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador responde pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com infração de lei, por força do art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, sem o recolhimento do ICMS correspondente, no período de 01/07/21 a 31/12/24, apuradas mediante confronto entre os valores das operações informadas nas DIMPs - Declarações de Informações de Meios de Pagamento com os valores declarados pela Contribuinte como faturamento, conforme PGDASD - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado art. 55.

Versa, ainda, o lançamento, no período de 01/07/21 a 31/12/24, sobre entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentos fiscais, apuradas por intermédio do procedimento “conclusão fiscal”, nos termos do art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 (art. 159, inciso V, do RICMS/23).

Os valores das entradas de mercadorias sujeitas à ST, desacobertas de documentos fiscais, decorreram de apuração pelo emprego da equação: $CMV = EI + C - EF$ (CMV: Custo das Mercadorias Vendidas; EI: Estoque Inicial; C: Compras; EF: Estoque Final). Sendo assim, exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado art. 55.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 32/36, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 49/61.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme relatado, autuação versa sobre saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, sem o recolhimento do ICMS correspondente, no período de 01/07/21 a 31/12/24, apuradas mediante confronto entre os valores das operações informadas nas DIMPs - Declarações de Informações de Meios de Pagamento com os valores declarados pela Contribuinte como faturamento, conforme PGDASD - Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado art. 55.

Versa, ainda, o lançamento, no período de 01/07/21 a 31/12/24, sobre entradas de mercadorias, sujeitas à substituição tributária, desacobertas de documentos fiscais, apuradas por intermédio do procedimento “conclusão fiscal”, nos termos do art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 (art. 159, inciso V, do RICMS/23).

Os valores das entradas de mercadorias sujeitas à ST, desacobertas de documentos fiscais, decorreram do emprego da equação: $CMV = EI + C - EF$ (CMV: Custo das Mercadorias Vendidas; EI: Estoque Inicial; C: Compras; EF: Estoque Final). Sendo assim, exige-se o ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75, sendo esta última adequada ao disposto no inciso I do § 2º do citado art. 55.

Observa-se que a imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais é facilmente entendida pela comparação direta entre as informações prestadas pelas administradoras de cartões e as notas fiscais emitidas – que se encontram nas informações prestadas via PGDAS-D.

Já as entradas desacobertas são decorrentes do procedimento “conclusão fiscal”, que pode ser assim explicado: a partir da apuração das vendas totais (declaradas + omitidas), estima-se o Custo das Mercadorias Vendidas – CMV, a partir da equação $CMV = EI + C - EF$ (Estoque Inicial, Compras e Estoque Final).;

Verificou-se que o CMV encontrado superava o volume de compras registradas, somado ao estoque.

Logo, a conclusão foi a de que faltaram entradas no sistema, ou seja, essa falta de entradas é que caracteriza a acusação fiscal de entradas de mercadorias sem documentos fiscais.

O procedimento adotado pela Fiscalização, ao analisar a documentação subsidiária e fiscal da Autuada, para apuração das operações realizadas, é tecnicamente idôneo e previsto no art. 194, incisos I e VII, do RICMS/02 (art. 159, incisos I e VII, do RICMS/23), nos seguintes termos:

RICMS/02

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

Registra-se, por oportuno, que a matéria encontra-se regulamentada nos arts. 10-A e 13-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/02 (arts. 17, 18 e 21 da Parte 2 do Anexo V do RICMS/23), *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo VII - Parte 1

Art. 10-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares manterão

arquivo eletrônico referente à totalidade das operações e prestações, cujos pagamentos sejam realizados por meio de seus sistemas de crédito, débito ou demais instrumentos de pagamentos eletrônicos, realizadas no período de apuração por estabelecimentos de contribuintes do ICMS e por pessoas identificadas por meio do Cadastro de Pessoa Física - CPF ou do Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ, ainda que não regularmente inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS, cuja atividade indique possível realização de operações tributáveis pelo imposto, identificados na listagem disponível no endereço eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda,
<http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/instituicoes-e-intermediadores-de-pagamentos-servicos-e-negocios/>.

(...)

Art. 13-A - As administradoras de cartões, instituidoras de arranjos de pagamento, instituições facilitadoras de pagamento, as instituições e os intermediadores financeiros e de pagamento, inclusive as credenciadoras de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e demais empresas similares, os intermediadores de serviços e de negócios entregarão os arquivos eletrônicos de que tratam os arts. 10-A e 10-B desta parte, até o último dia útil de cada mês, relativamente às operações e prestações realizadas no mês imediatamente anterior, nos termos previstos em ato Cotepe/ICMS.

(...)

§ 2º A omissão de entrega das informações a que se refere o caput sujeitará a administradora de cartão, a instituidora de arranjos de pagamento, a instituição facilitadora de pagamento, a instituição de pagamento, inclusive a credenciadora de estabelecimentos comerciais para a aceitação de cartões e as empresas similares às penalidades previstas no inciso XL do art. 54 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

(...)

Por sua vez, no caso da conclusão fiscal, o procedimento também se encontra previsto no Regulamento do ICMS de 2002, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, bem como no RICMS/23, aprovado pelo nº 48.589/23:

RICMS/23

Art. 159 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

V - conclusão fiscal;

(...)

A Impugnante alega a inexistência de fato gerador do ICMS. Sustenta que o lançamento externa inconsistências expressivas na medida em que atribui débito de ICMS (na saída) sem considerar que os produtos comercializados aos consumidores finais se submetem à sistemática de substituição tributária e, portanto, a incidência do ICMS opera-se na entrada.

Contudo, em que pese o argumento, observa-se que a Impugnante não se atenta para o fato de que o ICMS referente aos produtos submetidos à sistemática de substituição tributária foi exigido apenas em relação às mercadorias dessa categoria de tributação que deram entrada no estabelecimento sem acobertamento por documentos fiscais, ou seja, sem qualquer recolhimento prévio do tributo a título de substituição tributária.

É de bom alvitre salientar que não se exigiu ICMS/ST nas saídas desacobertas em relação ao percentual de produtos/mercadores submetidas à tributação a título de substituição tributária.

Ademais, importante acrescentar que, nos termos da legislação de regência, a sujeição da mercadoria ao regime de substituição tributária não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, tampouco afasta a irregularidade decorrente da não emissão de documento fiscal.

Com efeito, conforme dispõe o art. 55, inciso II, da Lei nº 6.763/75, constitui infração a realização de saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal, sendo irrelevante, para esse fim, a existência de recolhimento antecipado em etapa anterior quando não comprovada a correspondência entre a operação omitida e aquela alcançada pela retenção.

Inexistiu, portanto, qualquer comprovação de que os valores omitidos corresponderiam exatamente a operações já tributadas por substituição tributária, ônus que incumbe à Impugnante.

Por outro lado, a Impugnante alega ausência de prova material da infração.

Sustenta que o lançamento se fundamenta exclusivamente em presunções derivadas do cruzamento de dados eletrônicos. Afirma que não há nos autos comprovação material da suposta omissão de receitas ou de saídas de mercadorias desacobertas de nota fiscal.

Sustenta que há, em verdade, tão somente, operações financeiras (que não se confundem com fato gerador da obrigação tributária), supostamente desacobertas de documentos fiscais. Tal perspectiva reluz, tão somente, dúvidas, porém, jamais, prova da ocorrência de fatos geradores que, no caso, em apreço, em razão da ST, sequer há.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, observa-se que o lançamento foi regularmente constituído com base em informações fornecidas por administradoras de cartões de crédito e débito, confrontadas com a escrituração e documentos fiscais apresentados pelo Sujeito Passivo, procedimento expressamente autorizado pela legislação de regência.

Os valores recebidos por meio eletrônico configuram receita efetivamente auferida, e a ausência de correspondência com os documentos fiscais emitidos caracteriza omissão de saídas tributáveis.

Independentemente de estar ou não a empresa cadastrada no Simples Nacional, na hipótese de saída de mercadoria sem emissão de documentos fiscais, a apuração do imposto se faz fora do regime especial de tributação.

Sustenta, ainda, a Impugnante, que foi aplicada multa de revisão (na realidade, MULTA DE REVALIDAÇÃO) de 100% sobre o valor do imposto cumulada com multa isolada e acréscimos legais.

Entende que essa acumulação gera efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV da CF/88. Precedente: STF, Tema nº 487 da Repercussão Geral (RE 640.452)

Enfatiza que as multas aplicadas, tanto a de revalidação quanto a isolada, padecem de sustentação constitucional, face à tese firmada recentemente pelo STF, em sede de repercussão geral que, portanto, vinculam a administração pública, o que suscita, portanto, ação mandamental em face do agente público que contrarie tal precedente.

Não obstante, verifica-se que a Multa de Revalidação é uma sanção pecuniária e refere-se a descumprimento de obrigação principal, ou seja, é exigida em razão do não recolhimento do imposto no prazo legal.

Por sua vez, a Multa Isolada foi imposta como consequência do descumprimento de uma obrigação acessória de emitir documento fiscal nas operações de entrada e de saída de mercadorias, limitada a 50% do valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Verifica-se que as penalidades encontram-se regidamente previstas em lei e não possuem qualquer caráter de confiscatoriedade.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento do tributo, obrigação principal, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

No caso de falta de retenção do imposto a título de substituição tributária, a referida penalidade é exigida em dobro, conforme previsão expressa constante do art. 56, inciso II, § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75.

Por outro lado, ao dar saída a mercadoria ou recebê-la desacoberta de documento fiscal, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso II da mencionada lei.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

(...)

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A

MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

Portanto, as multas encontram-se exigidas na exata medida da lei estadual, não competindo à Impugnante negar aplicação de dispositivo legal. Acrescente-se que não há que se falar em multas desproporcionais e desarrazoadas em se tratando de multas previstas na legislação estadual e aplicadas nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75, estando o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Por fim, a Impugnante afirma que a inclusão do Sr. Eudes da Silva, pessoa física, como responsável solidário, é ilegal, pois tal inclusão deve guardar amparo, na perspectiva fática, de que o sócio tenha atuado com excesso de poder.

Afirma que não há qualquer evidência de que o excesso de poder tenha ocorrido por parte de seu sócio e que, ademais, é ônus da Administração identificar e comprovar que condutas ilegais tenham ocorrido.

Conclui que o sócio-administrador deve ser excluído do lançamento, na esteira do que preceitua a Súmula nº 430 do STJ.

Cumprе esclarecer, *a priori*, que o sócio-administrador não foi colocado no polo passivo da obrigação tributária porque teria agido com “excesso de poder”, conforme alegado em sede de impugnação.

A conduta de responsabilidade tributária solidária do sócio-administrador se refere à sua atuação em face das infrações à lei verificadas no âmbito do lançamento em questão.

Com efeito, observa-se que o sócio-administrador responde pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com infração de lei, em face das disposições contidas no art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – CTN e no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75:

CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

O sócio-administrador responde pela obrigação tributária quando os seus atos contrários à lei forem prévios ou concomitantes ao surgimento da obrigação tributária (que se dá pela realização do fato gerador).

No caso dos autos, vê-se que há comprovação de atos praticados contrariamente à lei, contemporâneos ao surgimento da obrigação tributária, qual seja, dar entrada e dar saída a mercadorias sem os documentos fiscais pertinentes às operações, conforme previsão em lei.

O sócio-administrador tem o poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa, sendo certo que as irregularidades constatadas caracterizam a infração à lei e justificam a inclusão dele no polo passivo da obrigação tributária.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 02 de junho de 2026.

Edwaldo Pereira de Salles
Relator

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

CCMG

P